



**University of
Zurich**^{UZH}

**Zurich Open Repository and
Archive**

University of Zurich
University Library
Strickhofstrasse 39
CH-8057 Zurich
www.zora.uzh.ch

Year: 2014

Unternehmenssteuerreform III: Ereignisse auf nationaler und internationaler Ebene

Hausmann, Rainer ; Roth, Philipp

Posted at the Zurich Open Repository and Archive, University of Zurich
ZORA URL: <https://doi.org/10.5167/uzh-106405>
Journal Article

Originally published at:

Hausmann, Rainer; Roth, Philipp (2014). Unternehmenssteuerreform III: Ereignisse auf nationaler und internationaler Ebene. Tax News, (Herbst):4-5.

Tax News

Herbst 2014

Liebe Leserin Lieber Leser

Dr. Philip Robinson
Managing Partner Tax and Legal
philip.robinson@ch.ey.com



Es ist Zeit, einen Blick auf die jüngsten nationalen und internationalen Ereignisse im Zusammenhang mit der Unternehmenssteuerreform III zu werfen: Pünktlich zum Herbstanfang hat der Bundesrat die viermonatige Vernehmlassung zur Unternehmenssteuerreform III eröffnet, mit dem Willen, die Attraktivität der Schweiz als Unternehmensstandort zu bewahren und das Steuerrecht an die veränderten Rahmenbedingungen anzupassen. Neben weiteren Massnahmen sieht der Gesetzesentwurf eine Lizenzbox und die Einführung einer zinsbereinigten Gewinnsteuer vor.

Auch auf internationaler Ebene standen und stehen die Räder nicht still. So hat die OECD sieben wichtige Dokumente zur Bekämpfung internationaler Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen («Base Erosion and Profit Shifting») veröffentlicht. In Bezug auf die geplante Lizenzbox stehen die Arbeiten über schädliche Steuerpraktiken im Vordergrund, deren Fokus sich auf die Besteuerung von Einkünften aus immateriellen Werten richtet. Ziel ist es, neue internationale Standards zu entwickeln, die sicherstellen, dass solche Einkünfte am Ort der tatsächlichen Wertschöpfung besteuert werden.

Vor dem Hintergrund dieser Entwicklungen besprechen wir den eingangs erwähnten Gesetzesentwurf. Lesen Sie mehr dazu im nachfolgenden Artikel.

Unser nächstes Thema betrifft Unternehmen, die an der SIX Swiss Exchange kotiert sind. Der Schwerpunkt der Prüfung der Halbjahres- und Jahresabschlüsse durch die Schweizer Börse liegt in diesem Jahr auf dem Ausweis der Ertragsteuern. Dabei werden die Themen Verlustvorträge, Überleitungsrechnung und latente Steuern bei Beteiligungen im Fokus stehen. Die betroffenen Unternehmen sollten frühzeitig sicherstellen, dass diese Themen in der IFRS-Jahresrechnung vollständig und sachgerecht dargestellt werden.

Des Weiteren berichten wir über ein aktuelles Bundesgerichtsurteil zum Thema Verlustverrechnung nach Veranlagung eines steuerbaren Gewinns, das die bisherige und nicht unumstrittene bundesgerichtliche Praxis weiterführt.

In unserem letzten Beitrag geht es um die steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Herausforderungen, die sich international tätigen Unternehmen – mit international mobilen Mitarbeitern – im Rahmen der Ausarbeitung von Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen stellen. Bei der Implementierung und Erarbeitung von Lösungen sind wir Ihnen auch in diesem Bereich mit unserer langjährigen Erfahrung gerne behilflich.

Ich wünsche Ihnen einen schönen Herbst.

In dieser Ausgabe

- 4** Unternehmenssteuerreform III:
Ereignisse auf nationaler und internationaler Ebene
Rainer Hausmann, Philipp Roth
- 7** Ertragsteuern im Fokus der Schweizer Börse
Marco Mühlemann
- 8** Verlustverrechnung nach Veranlagung eines
steuerbaren Gewinns - Bundesgerichtsurteil
Marco Mühlemann
- 9** Long Term Incentives und Expatriates -
Herausforderungen und Lösungsansätze
Britta Schmitt



Unternehmenssteuerreform III: Ereignisse auf nationaler und internationaler Ebene

Rainer Hausmann, Partner, International Tax Services, Zürich, rainer.hausmann@ch.ey.com

Philipp Roth, Knowledge Manager, Tax Services, Zürich und Wissenschaftlicher Assistent an der Universität Zürich, philipp.roth@ch.ey.com

Pünktlich zum Herbstanfang eröffnete der Bundesrat die Vernehmlassung zur Unternehmenssteuerreform III. Auch die OECD nutzte den Wechsel der Jahreszeiten zur Publikation ihrer umfangreichen Arbeiten zu Base Erosion and Profit Shifting. Zudem trafen sich die Finanzminister der G-20 Staaten in Australien. Die Ereignisse geben Anlass, die neusten Entwicklungen im Unternehmenssteuerrecht zu skizzieren.

Allgemeine steuerliche Massnahmen der Unternehmenssteuerreform III

- ▶ Step-up: Steuerneutrale oder teilweise steuerbefreite Aufdeckung von unter einem privilegierten oder unter einem steuerbefreiten Steuerstatus generierten stillen Reserven und von selbst geschaffenem Goodwill, der dann steuerwirksam linear über 10 Jahre abzuschreiben ist. Die Regelung gilt auch für den Zuzug von Gesellschaften in die Schweiz.
- ▶ Wechsel beim Beteiligungsabzug von der indirekten zur direkten Freistellung der Beteiligungserträge.
- ▶ Verluste können unbegrenzt – und nicht wie bis anhin nur während sieben Jahren – vorgetragen werden. Die jährliche Verlustverrechnung ist auf maximal 80% des steuerbaren Gewinns beschränkt. Finale (endgültige) Verluste von schweizerischen und ausländischen Tochtergesellschaften sollen mit steuerbaren Gewinnen der Schweizer Muttergesellschaft verrechnet werden können.
- ▶ Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital

Nationale Entwicklungen

Am 22. September 2014 eröffnete der Bundesrat die viermonatige Vernehmlassung zur Unternehmenssteuerreform III und publizierte seinen Entwurf für ein Bundesgesetz über steuerliche Massnahmen zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandorts Schweiz (Unternehmenssteuerreformgesetz III). Der Bundesrat bekräftigt seinen Willen, die Attraktivität des Unternehmensstandorts Schweiz zu bewahren und das Unternehmenssteuerrecht an die veränderten Rahmenbedingungen anzupassen.

Der geplanten Reform liegen drei primäre Ziele zugrunde:

- ▶ Beibehaltung einer kompetitiven Unternehmenssteuerbelastung
- ▶ Wiederherstellung der internationalen Akzeptanz
- ▶ Sicherung der finanziellen Ergiebigkeit der Gewinnsteuern.

Um diese Ziele zu Erreichen schlägt der Bundesrat die Aufhebung der bestehenden kantonalen Steuerregimes für Holding-, Verwaltungs- und gemischte Gesellschaften vor. Zudem soll die bestehende Praxis zur internationalen Gewinnabgrenzung bei Prinzipalgesellschaften und die Besteuerungspraxis von Schweizer Finanzbetriebsstätten aufgegeben werden. Gleichzeitig soll durch die Einführung neuer und die Anpassung bestehender Steuerregelungen die internationale Attraktivität und Akzeptanz des Unternehmensstandorts Schweiz gestärkt werden. Neben allgemeinen steuerlichen Massnahmen (siehe Box links) sieht der Gesetzesentwurf eine Lizenzbox auf kantonaler Ebene und die Einführung einer zinsbereinigten Gewinnsteuer vor. Unter der zinsbereinigten Gewinnsteuer wird ein fiktiver Zinsabzug auf überdurchschnittlich hohem Eigenkapital (sog. Sicherheitseigenkapital) gewährt. Als Sicherheitseigenkapital gilt jener Eigenkapitalanteil, der eine als angemessenen definierte Eigenfinanzierung überschreitet. Die Senkung der kantonalen Gewinnsteuersätze bildet ein entscheidendes Element für eine international wettbewerbsfähige Steuerbelastung. Der Entscheid über kantonale Gewinnsteuersätze

EY Global Tax Alert vom 25. September 2014

- ▶ Der Bundesrat schickt die Vorlage zur Unternehmenssteuerreform III in die Vernehmlassung

senkungen liegt allerdings in der Kompetenz der Kantone, weshalb dieses Steuerungselement formell nicht Teil der Vernehmlassungsvorlage bildet.

Der wettbewerbspolitische Fokus dürfte sich – zumindest mittelfristig – auf die Lizenzbox richten. Der Gesetzesentwurf sieht vor, dass die Kantone max. 80% der Einkünfte aus Patenten, ergänzenden Schutzzertifikaten, ausschliesslichen Lizenzen an einem Patent und dem sog. Erstanmeldeschutz gemäss Art. 12 des Heilmittelgesetzes von der Bemessungsgrundlage ausnehmen dürfen. Die von der Lizenzbox erfassten Einkünfte dürften hierdurch einem effektiven Steuersatz von rund 10% (inklusive direkte Bundessteuer) unterliegen. Nicht erfasst werden Einkünfte aus Markenrechten. Die Berechnung des qualifizierenden Ertrages erfolgt anhand der Residualmethode (siehe Box unten) womit auch die Eigennutzung

Lizenzbox: Berechnungsmethode

Bei der Residualmethode (Top-down-Ansatz, indirekte Berechnungsmethode) werden die nicht IP-bezogenen Gewinne, sowie die Gewinne aus Routinefunktionen (z.B. Lohnfertiger, Kommissionäre) und Markenentgelten vom Reingewinn abgezogen und ordentlich besteuert. Der verbleibende, auf die Nutzung von IP zurückzuführende Gewinnanteil wird der Lizenzbox zugewiesen und privilegiert besteuert.

Das Berechnungsmodell lehnt sich an die Berechnungsmethode der britischen Patentbox an, die derzeit auf ihre Vereinbarkeit mit dem EU Code of Conduct überprüft wird.

Berechnung steuerbegünstigter Einkünfte gemäss «Nexus Approach»

Qualifizierende
Ausgaben für
Entwicklung des IP

:

Gesamtausgaben
für Entwicklung
des IP

×

Gesamt-
einkünfte
aus IP

=

Steuer-
begünstigte
Einkäufe

(«embedded income») erfasst wird. Als «embedded income» gilt jener Anteil am Verkaufspreis eines Produktes, der auf die dem Produkt zugrundeliegenden immateriellen Werte (IP) entfällt.

Internationale Entwicklungen

Die OECD hat am 16. September 2014 sieben wichtige Dokumente in Zusammenhang mit Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) publiziert. Vom 20. bis 21. September 2014 trafen sich die Finanzminister der G-20-Staaten in Australien. Die Arbeiten der OECD wurden begrüsst und die OECD angehalten, ihre Arbeiten zu BEPS fortzusetzen.

Im Zusammenhang mit der Unternehmenssteuerreform III sind die Arbeiten der OECD zur wirksamen Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz (Action 5) von besonderem Interesse. Kritisiert wird die Verlagerung mobiler Erträge in Niedrigsteuerränder, wobei die Besteuerung von Einkünften aus IP im Vordergrund steht. Im Rahmen von Action 5 hat die OECD das Forum on Harmful Tax Practices beauftragt, die bestehenden Steuerregimes der OECD-Mitgliedstaaten zu überprüfen und neue Kriterien für die Bestimmung schädlicher Steuerpraktiken zu entwickeln. Die neuen internationalen Standards sollen sicherstellen, dass die Einkünfte aus immateriellen Werten am Ort der tatsächlichen Wertschöpfung besteuert werden (Substanzerfordernis). Offen ist derzeit noch, nach welchen Faktoren die notwendige Substanz zu ermitteln ist. Auf Ebene der OECD werden zurzeit drei unterschiedliche Ansätze diskutiert.

- **Verrechnungspreisansatz** («Transfer Pricing Approach»): Für die Zuteilung der IP-Erträge wird die Ansiedlung wichtiger Funktionen vorausgesetzt. Die steuerpflichtige Gesellschaft muss zudem rechtliche Eigentümerin der betreffenden IP sein, diese effektiv nutzen und die wirtschaftlichen Risiken tragen.
- **Wertschöpfungsansatz** («Value Creation Approach»): Ausreichende Substanz liegt dann vor, wenn wesentliche Entwicklungstätigkeiten am Ort der Besteuerung durchgeführt werden.
- **Nexus-Ansatz** («Nexus Approach»): Erträge aus immateriellen Werten müssen aufwandbezogen dort besteuert werden, wo die zugrundeliegende Forschungs- und Entwicklungstätigkeit ausgeübt wird.

Offenbar äusserten viele Länder Bedenken über die Wirksamkeit des «Transfer Pricing Approach» und sprachen sich zugunsten des wesentlich strengeren «Nexus Approach» aus. Derzeit besteht aber noch kein Konsens über die anwendbare Methode und es zeichnet sich bereits in mehrere Länder Widerstand gegen den «Nexus Approach» ab. Beim Nexus-Ansatz werden die steuerlichen Vorteile direkt an die den IP-Erträgen zugrundeliegenden Aufwendungen geknüpft; mit anderen Worten bildet der Aufwand für die vom Steuerpflichtigen selbst ausgeübte Forschungs- und Entwicklungstätigkeit den massgeblichen Faktor für die Ermittlung der von der Lizenzbox erfassten Erträge (siehe Box oben).

Am 10. Dezember 2013 hat der Europäische Rat für Wirtschaft und Finanzen (ECOFIN) beschlossen, sämtliche Lizenzboxen der EU-Mitgliedstaaten auf ihre Vereinbarkeit mit dem EU-Verhaltenskodex

zur Unternehmensbesteuerung (Code of Conduct) überprüfen zu lassen; erste Ergebnisse werden Ende 2014 erwartet. Des Weiteren äusserte die Europäische Kommission kürzlich den Verdacht, dass gewisse mitgliedstaatliche Regelungen zur Förderung von Forschungs- und Entwicklung in erster Linie von sehr mobilen Unternehmen genutzt werden, ohne dass hierdurch die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit erheblich gesteigert wird. Sie wird die mitgliedstaatlichen Lizenzboxen daher auf ihre Vereinbarkeit mit dem EU-Beihilfeverbot überprüfen.

Lizenzbox der Schweiz im internationalen Kontext

Die für die Schweiz vorgeschlagene Lizenzbox berücksichtigt diese internationalen Entwicklungen; insbesondere betreffend die Substanz. Die von der Lizenzbox profitierende Gesellschaft muss einen massgeblichen Beitrag zur Entwicklung oder Weiterentwicklung der Erfindung geleistet haben, die dem qualifizierenden IP zugrunde liegt. Hierbei genügt bereits die konzerninterne Kontrolle über die Entwicklung eines Patents. Die vorgeschlagenen Kriterien orientieren sich allerdings nicht am «Nexus Approach» sondern primär am «Transfer Pricing» und «Value Creation Approach» der OECD. Der erläuternde Bericht zum Gesetzesentwurf sieht denn auch die Notwendigkeit von Anpassungen vor, sollte sich der «Nexus Approach» auf internationaler Ebene durchsetzen. Das gewählte Vorgehen ist zu begrüßen: der Bundesrat hat auf einem noch unklaren Terrain den für die Schweiz günstigeren Ansatz gewählt und tut gut daran, sich bis auf Weiteres seinen steuerpolitischen Handlungsspielraum zu wahren.



Ertragsteuern im Fokus der Schweizer Börse

Marco Mühlemann, Senior Manager, Business Tax Services, Zürich, marco.muehlemann@ch.ey.com

Der Ausweis der Ertragsteuern ist eines der Schwerpunktthemen bei der Durchsicht der Halbjahres- und Jahresabschlüsse 2014 durch die SIX Exchange Regulation.

Die Jahres- und Halbjahresabschlüsse von Emittenten, deren Beteiligungsrechte an der SIX Swiss Exchange primärkotiert sind, unterliegen bezüglich Einhaltung der Rechnungslegungsvorschriften der Durchsetzungstätigkeit der SIX Exchange Regulation. Dabei sind die Emittenten im Rahmen ihrer Mitwirkungspflichten verpflichtet, der SIX Exchange Regulation sämtliche zur Beurteilung der Sachlage und zur Überwachung der Einhaltung der Regularien notwendigen Auskünfte und Unterlagen zur Verfügung zu stellen. Die Selektion der von der SIX Exchange Regulation zur Durchsicht bestimmten Jahres- und Halbjahresabschlüsse erfolgt risikoorientiert und wird durch Stichproben ergänzt. Damit soll erreicht werden, dass die Rechnungslegung eines Emittenten alle fünf Jahre (für den Main Standard) bzw. zehn Jahre (für die restlichen Standards) der Überprüfung durch die SIX Exchange Regulation unterliegt. Bei schwerwiegenden Verstössen gegen Rechnungslegungsvorschriften kann die SIX Exchange Regulation Sanktionen aussprechen.

Die SIX Exchange Regulation legt für jedes Jahr Schwerpunkte fest, die bei der Durchsicht der Halbjahres- und Jahresabschlüsse vertieft geprüft werden. Der Ausweis der Ertragsteuern (IAS 12) ist ein Schwerpunkt bei der Durchsicht der Geschäftsberichte 2014. Im Fokus der SIX Exchange Regulation werden die nachfolgend beschriebenen Themen stehen, die sinngemäss auch für Unternehmen gelten, welche nach US GAAP Bericht erstatten.

Verlustvorträge

Die Angemessenheit der aktivierten Verlustvorträge bzw. der Verzicht auf die Aktivierung als latentes Steuerguthaben wird anhand der Annahmen in den Planungsunterlagen plausibilisiert. Die SIX Exchange Regulation hat im IFRS Rundschreiben Nr. 2 vom 27. September

2013 deutlich festgehalten, dass es sich bei der Aktivierung von Verlustvorträgen als latentes Steuerguthaben nicht um ein Wahlrecht handelt. Sofern die Werthaltigkeit gegeben ist, sind Verlustvorträge zwingend zu aktivieren.

Dabei muss sich der Zeitraum, welcher der Beurteilung der zukünftig verrechenbaren Gewinne zugrunde liegt, an objektiven Kriterien orientieren (z.B. gesetzliche Verfallsfristen). Zudem haben die verwendeten Annahmen und Planzahlen grundsätzlich konsistent mit den, in anderen Berechnungen (z.B. Goodwill Impairment-Tests) angewandten Parametern zu sein. Weiter sind nach IAS 12.81(e) die Beträge und das Datum des Verfalls von Verlustvorträgen offenzulegen, sofern der latente Steueranspruch nicht aktiviert wurde. Die SIX Exchange Regulation empfiehlt dabei eine aussagekräftige Staffelung nach dem Verfall sowie die Offenlegung der Steuersätze. So kann es für einen Anleger von Relevanz sein, ob der Verlustvortrag bei einer Tochtergesellschaft mit einem hohen Steuersatz oder aber bei einer, dem Holdingprivileg unterliegenden Gesellschaft mit einem tiefen Steuersatz angefallen ist.

Im Rahmen der Durchsicht der Halbjahres- und Jahresabschlüsse 2014 kann die SIX Exchange Regulation die, von den Unternehmen verwendeten Planungsunterlagen, einfordern.

Überleitungsrechnung

Weiter wird die Verständlichkeit und Nachvollziehbarkeit der Überleitungsrechnung vom erwarteten zum effektiven Steuersatz als wichtiger Qualitätsindikator detailliert hinterfragt werden. IAS 12.81(c) verlangt eine Überleitungsrechnung vom anzuwendenden nominellen Steuersatz (Steueraufwand) zum effektiven Steuersatz (Steueraufwand). Dabei haben die Posten der Überleitung nachvollziehbar und die gewählten Bezeichnungen selbsterklärend zu sein. Hat sich der anzuwendende Steuersatz gegenüber der Vorperiode verändert, so ist dies nach IAS 12.81(d) im Anhang, unter Angabe der Gründe, stichhaltig zu erläutern. Wenn der anzuwendende Steuersatz einen gewichteten Durchschnitt der Steuersätze von unterschiedlichen Jurisdiktionen

darstellt, sollen sowohl der Einfluss von veränderten Steuersätzen als auch die Auswirkung der veränderten strukturellen Zusammensetzung von Ergebnissen in den unterschiedlichen Jurisdiktionen erläutert werden. Damit kann die zukünftige durchschnittliche Steuerbelastung besser eingeschätzt werden.

Unternehmen ist empfohlen, die Angemessenheit der Auswahl und der Bezeichnung der Überleitungspositionen kritisch zu prüfen. Es ist insbesondere zu vermeiden, dass die Position «übrige Effekte» wesentliche Beträge zeigt.

Latente Steuern bei Beteiligungen

Der Verzicht auf die Erfassung von latenten Steuern im Zusammenhang mit Anteilen an Tochtergesellschaften, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen ist keine Generalklausel, sondern gemäss IAS 12.39 nur dann zulässig, wenn der Konzern die zeitliche Auflösung der temporären Differenzen steuern kann, und solche Differenzen in absehbarer Zeit nicht aufgelöst werden. Der Verzicht auf eine Erfassung dieser latenten Steuern ist, zusammen mit den entsprechenden temporären Differenzen, offenzulegen (IAS 12.81[f]).

Im Schweizer Steuerrecht ist in diesem Zusammenhang Art. 62 Abs. 4 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer zu beachten. Diese Gesetzesbestimmung ermächtigt die Steuerbehörden, Wertberichtigungen und Abschreibungen auf den Gestehungskosten von Beteiligungen zwangsweise aufzurechnen, sofern diese wirtschaftlich nicht mehr begründet sind. In diesen Fällen liegt die Kontrolle über die zeitliche Auflösung der temporären Differenz nicht mehr beim berichtstattenden Unternehmen, sondern bei der Steuerverwaltung, so dass eine der beiden Voraussetzungen von IAS 12.39 nicht mehr erfüllt ist. Folglich ist eine latente Steuerverbindlichkeit zu berechnen und zu verbuchen.

Mit Blick auf die zwingende Anwendung des neuen Rechnungslegungsrechts für Geschäftsjahre beginnend am oder nach dem 1. Januar 2015, ist auf die Einzel-

bewertung von Beteiligungen hinzuweisen. Laut dem überarbeiteten Band 1 des Schweizer Handbuchs der Wirtschaftsprüfung sind Beteiligungen in der Regel einzeln zu bewerten (Art. 960 Abs. 1 Obligationenrecht). Von diesem Grundsatz kann nur in sachlich begründeten Einzelfällen abgewichen werden. Sofern bisher bei Beteiligungen die Gesamtbewertung angewandt wurde, besteht bei zahlreichen Gesellschaften das Risiko, im Geschäftsjahr 2015 einzelne Beteiligungen erfolgs- und steuerwirksam wertberichtigen zu müssen. In diesen Fällen ist abzuklären, ob nach IAS 12.44 nicht bereits in der IFRS-Bilanz 2014 ein latentes Steuerguthaben für den erwarteten laufenden Steuervorteil 2015 anzusetzen ist. Laut IAS 12.44 hat ein Unternehmen einen latenten Steueranspruch für alle abzugsfähigen temporären Differenzen aus Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und asso-

ziierten Unternehmen sowie Anteilen an Joint Ventures zu bilanzieren, in dem es wahrscheinlich ist, dass sich die temporäre Differenz (i) in absehbarer Zeit umkehren wird und dass (ii) genügend Gewinne zur Verfügung stehen werden, gegen welche die Auflösung der temporären Differenz verwendet werden kann. Sofern per Ende 2014 eine Wertberichtigung im Geschäftsjahr 2015 (d.h. in «absehbarer Zeit») wahrscheinlich ist, muss konsequenterweise bereits im IFRS-Abschluss 2014 ein latentes Steuerguthaben verbucht werden.

Die SIX Exchange Regulation kann beim Verzicht auf die Erfassung von latenten Steuern für Anteile an Tochtergesellschaften, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen die Dokumentation zur Beurteilung der kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen von IAS 12 einfordern.

Empfehlung

Die an der SIX Swiss Exchange kotierten Unternehmen sollten frühzeitig, d.h. vor Erstellung des Jahresabschlusses 2014 prüfen, ob die drei erwähnten Themen vollständig und sachgerecht in der IFRS-Jahresrechnung dargestellt werden können. Sofern Informationen für eine korrekte Berechnung und Darstellung der Ertragssteuern fehlen, sind geeignete Prozesse einzuführen, damit diese Informationen zeitgerecht und vollständig zur Verfügung stehen. Weiter muss ein Unternehmen sicherstellen, dass die Qualität und Vollständigkeit der internen Dokumentation gewährleistet ist, damit die offengelegten Zahlen bei einer späteren Prüfung nachvollziehbar sind. Wie erwähnt, kann die SIX Exchange Regulation im Rahmen ihrer Durchsicht bei den Unternehmen zusätzliche Unterlagen einfordern.

Verlustverrechnung nach Veranlagung eines steuerbaren Gewinns - Bundesgerichtsurteil

Marco Mühlemann, Senior Manager, Business Tax Services, Zürich, marco.muehlemann@ch.ey.com

Das Bundesgericht bestätigt die bisherige Praxis und hebt das Urteil der Vorinstanz auf.

In der Ausgabe der Tax News vom Dezember 2013 hatten wir über das Urteil vom 12. Juni 2013 (SB.2012.00105) des Zürcher Verwaltungsgerichts berichtet, in welchem die Zulässigkeit der Verlustverrechnung, trotz eines steuerbaren Gewinns in der Vorperiode, bejaht wurde. Am 29. April 2014 hat sich ein 5-er Gremium des Schweizer Bundesgerichts mit dem Fall befasst und, leider, ein abweichendes Urteil gefällt. Mit 2:3 Stimmen fiel die Entscheidung denkbar knapp aus und zeigt, dass die Frage innerhalb des Richter-gremiums nicht unumstritten war.

Die A. AG hatte per 30. November 2004 im Rahmen einer Fusion sämtliche Aktiven und Passiven der C. AG übernommen. In der Steuererklärung 2004 brachte sie den Verlustvortrag der C. AG vom ausgewiesenen Reingewinn des Geschäftsjahres 2004 in

Abzug. In der Folge verweigerte das Verwaltungsgericht am 18. November 2009 den Verlustabzug sowohl für die Staats- und Gemeindesteuern als auch für die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2004. Die A. AG zog das Urteil des Verwaltungsgerichts hinsichtlich der direkten Bundessteuer ans Bundesgericht weiter, während sie dasjenige bezüglich Staats- und Gemeindesteuern in Rechtskraft erwachsen liess. Das Bundesgericht bejahte am 4. Januar 2012 die Zulässigkeit des Abzugs der Vorjahresverluste. Der erwähnte Entscheid wurde in der Fachliteratur ausführlich kommentiert.

In den Steuererklärungen 2005, 2006 und 2007 brachte die A. AG den, um den Gewinn 2004 gekürzten, verbleibenden Verlustvortrag der C. AG zum Abzug, wonach sich für jede der drei Steuerperioden ein steuerbarer Reingewinn von CHF 0 ergab. Für die direkte Bundessteuer wurde die Verlustverrechnung von den zuständigen Steuerbehörden, nach Kenntnisnahme des bundesgerichtlichen Urteils vom 4. Januar 2012, zugelassen. Bei den Staats- und

Gemeindesteuern bestätigte das Zürcher Verwaltungsgericht, abweichend von der Haltung der kantonalen Steuerverwaltung, ebenfalls die Zulässigkeit der Verlustverrechnung. Das kantonale Steueramt Zürich erhob hierauf Beschwerde an das Schweizer Bundesgericht.

Bestätigung der bisherigen bundesgerichtlichen Praxis

Bedauerlicherweise ist die Urteilsbegründung der Bundesgerichts relativ knapp gehalten und befasst sich teilweise nur rudimentär mit den abweichenden Lehrmeinungen sowie der überzeugenden Urteilsbegründung durch das Verwaltungsgericht Zürich. Das Bundesgericht gibt weiterhin dem Periodizitätsprinzip Vorrang vor dem Totalgewinnprinzip, bzw. dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die Vorinstanz hatte demgegenüber, unter Berücksichtigung der aktuellen Rechtsprechung, das Totalgewinnprinzip höher gewichtet. Ein Verstoß gegen den Grundsatz der ungesäumten Verlustverrechnung sollte,

laut Zürcher Verwaltungsgericht, dem Steuerpflichtigen zwar keinen Vorteil verschaffen, ihn aber – sofern er nicht missbräuchlich oder pflichtwidrig gehandelt hat – auch nicht schlechter stellen, wie wenn er sich an die Regeln gehalten hätte.

Weiter versteckt sich das Bundesgericht teilweise hinter den Voraussetzungen einer zulässigen Praxisänderung. Laut Urteils-text «muss sich eine Änderung einer Rechtsprechung auf ernsthafte sachliche Gründe stützen können». Diese müssen, vor allem im Hinblick auf das Gebot der Rechtssicherheit, umso gewichtiger sein, je länger die als falsch oder nicht mehr zeitgemäss erkannte Rechtsanwendung für zutreffend erachtet worden ist. Laut Bundesgericht liegen diese Voraus-

setzungen im konkreten Fall nicht vor, so dass die bisherige Praxis weiterzuführen ist. Im Leitscheid vom 11. März 2003 (2A.587/2002) hatte das Bundesgericht den Verrechnungsausschluss bei positiver Veranlagung bejaht. Laut Urteilsbegründung konnten Verluste aus dem massgeblichen Geschäftsjahr bzw. die Verlustüberträge aus früheren Geschäftsjahren in den nachfolgenden Steuerperioden nicht mehr zum Abzug gebracht werden. Da die Verlustverrechnung nicht aufgeschoben werden darf, rechtfertige der Verzicht auf die Ergreifung eines Rechtsmittels gegen eine derartige Veranlagung die unwiderlegbare Vermutung, dass keine verrechenbaren Verluste (mehr) vorliegen. Diese Praxis ist laut aktuellem Bundesgerichts-

urteil unverändert weiterzuführen und eine andere Lösung wäre mit der Rechtssicherheit nicht vereinbar. Die steuerpflichtige Person würde dadurch in die Lage versetzt, in neuen Steuerperioden auf vormals akzeptierte Beurteilungen und eigene Erklärungen zu Bestand und Höhe von Verlusten zurückzukommen, was in Spannung geriete zum Grundsatz von Treu und Glauben und dem daraus folgenden Verbot widersprüchlichen Verhaltens.

Bei einer sogenannten «Nullerveranlagung» wird der verbleibende Verlustvortrag, laut herrschender Praxis, weiterhin nicht ermittelt. Eine Verlustverrechnung in den Folgeperioden ist deshalb weiterhin möglich.

Long Term Incentives und Expatriates – Herausforderungen und Lösungsansätze

Britta Schmitt, Executive Director, HC Talent & Reward Zürich, Britta.schmitt@ch.ey.com

Moderne Vergütungsstrukturen internationaler Unternehmen sehen als zentrales Vergütungselement für Führungskräfte Long Term Incentive Pläne (LTIs) vor. Im Folgenden werden diverse Herausforderungen insbesondere im Zusammenhang mit international mobilen Mitarbeitern, die vor, während und nach der Einführung eines LTI-Programms auftreten können, erläutert und entsprechende Lösungsansätze vorgestellt.

Neben der entsprechenden Kommunikation über die Planinhalte innerhalb des Unternehmens ist das Aufsetzen der Prozesse und die Teilnehmer- und Plandaten Verwaltung von grosser Bedeutung um weltweite Compliance effizient zu gewährleisten. Auch müssen Planteilnehmer wie auch Payrolls gut über die Prozesse und steuerlichen Folgen und Pflichten informiert werden.

1. Risk & Compliance

1.1 Steuern

1. Besteuerungszeitpunkt

In der Schweiz und auch in den meisten anderen europäischen Ländern gilt als Besteuerungszeitpunkt der Tag, an dem der Mitarbeiter die Aktien/ die Barzahlung erhält. Das ist bei gesperrten Aktien der Erwerb bei Einstieg in den Plan, bei RSUs zum Zeitpunkt des Vestings und bei Optionen oder SARs zum Zeitpunkt des Exercise der Fall.

Dennoch ist der Zeitpunkt der Besteuerung im internationalen Vergleich nicht einheitlich geregelt. Es gibt einige Länder, in denen bereits bei Gewährung von Anwartschaften wie beispielsweise Optionen oder RSUs eine Steuerschuld entsteht, gleichwohl noch keine Aktie/Barzahlung zugeflossen ist. Gerade wenn zu diesem Zeitpunkt bereits eine Kostenbelastung an die lokale Arbeitgebergesellschaft erfolgt. Auch die Tatsache, ob ein Aktienplan in Bar oder in Aktien bedient wird, entscheidet in bestimmten Ländern über den Besteuerungszeitpunkt.

Um zeitlich korrekten Quellensteuereinbehalt zu gewährleisten sollte die C&B-Abteilung eine weltweite Übersicht der Besteuerungszeitpunkte haben und eng mit den globalen Payrolls zusammenarbeiten, damit alle relevanten Informationen rechtzeitig vor Ort ankommen und die Abrechnung zeitgerecht erfolgt.

2. Aufteilungsmassstab bei internationalen Mitarbeitern

Die Aktien bzw. Rechte werden in den meisten LTI-Programmen über mehrere Jahre erdient. Bei Planteilnehmern die ins Ausland entsendet oder versetzt werden, können erhebliche steuerliche Mehrbelastungen entstehen bzw. ist die korrekte steuerliche Abwicklung komplex.

Zum einen entstehen dann in mehreren Ländern Steuerpflichten, zum anderen ist der Aufteilungsmassstab, gerade auf Quellensteuerebene, international nicht aufeinander abgestimmt. Daher besteht bei bestimmten Länderkombinationen das Risiko einer, wenn auch meist nur temporären, Doppelbesteuerung. Es kommt auf die für die

Länderkombination relevanten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) an, da einige Länder nur dann eine Aufteilung erlauben, wenn ein DBA mit dem jeweils anderen Land besteht. Einige Länder erlauben auf Payrollebene keine Ausscheidung sondern erst auf Ebene der Steuererklärung eine Steueranrechnung.

1.2 Sozialversicherung

Auch die Feststellung der Sozialversicherungspflichten in den Gast- und Heimatländern der ins Ausland entsendeten Mitarbeiter stellt eine zusätzliche Herausforderung dar, da diese in vielen Ländern nicht der Logik des Quellensteuereinbehalts folgt, sondern ein «Alles oder Nichts»-Ansatz angewendet wird. Dies bedeutet, dass nicht nach Arbeitstagen im jeweiligen Land während der Erdienstungsperiode aufgeteilt wird, sondern oft das Land Sozialversicherungsbeiträge für sich beansprucht, in dem der Mitarbeiter sich bei Auszahlung des LTIs befindet. Wenn ein Certificate of Coverage vorliegt, bestimmt diese die Beitragspflichten.

2. Fazit

Wie im Beitrag in Kürze dargestellt, stehen Unternehmen allein im Bereich der Steuern und Sozialversicherung vor vielfältigen Herausforderungen, um darauf bei der Implementierung und Administration eines Mitarbeiterbeteiligungsprogramms reagieren zu können, gibt es einige Schritte und Handlungsansätze, die jedes Unternehmen in Betracht ziehen sollte.

- Das Aufsetzen von internen und externen Prozessen
- Die Bestimmung der steuerlichen, sozialversicherungsrechtlichen und allgemein rechtlichen Anforderungen und Pflichten durch weltweite Informationen für die lokalen Payrolls/HR Abteilungen, wie beispielsweise Besteuerungsregelungen für lokale Mitarbeiter und Expatriates oder sogenannte «Payrollinstructions», mit Hilfe derer die Bestimmung der Steuerpflicht, die Bestimmung der Quellensteuer- und sozialversicherungsrechtlichen Einbehaltungsverpflichtungen und die Aufteilung des geldwerten Vorteils entsprechend den lokalen Steuergesetzen (manuell oder automatisiert) erfolgt
- Regelungen in den Entsenderichtlinien zu den Themen «Ausgleich von Besteuerungsnachteilen» und «Unterstützung bei Steuererklärungen im In- und Ausland»
- Informationen (Steuermerkblätter) für Mitarbeiter
- Gezielte, auf den Einzelfall abgestimmte, Informationen für Expatriates zum besseren Verständnis der steuerlichen Implikationen

Die Erfahrung zeigt, dass C&B in der Zusammenarbeit mit den Payrolls gerade zur Bestimmung der Steuerfolgen von international mobilen Mitarbeitern weitergehende externe Unterstützung benötigen. Unsere langjährige Erfahrung hilft auch dabei weltweit robuste Prozesse aufzusetzen.

Über die globale EY-Organisation

Die globale EY-Organisation ist eine Marktführerin in der Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Transaktionsberatung und Rechtsberatung sowie in den Advisory Services. Wir fördern mit unserer Erfahrung, unserem Wissen und unseren Dienstleistungen weltweit die Zuversicht und die Vertrauensbildung in die Finanzmärkte und die Volkswirtschaften. Für diese Herausforderung sind wir dank gut ausgebildeter Mitarbeitender, starker Teams sowie ausgezeichneten Dienstleistungen und Kundenbeziehungen bestens gerüstet. *Building a better working world*: Unser globales Versprechen ist es, gewinnbringend den Fortschritt voranzutreiben – für unsere Mitarbeitenden, unsere Kunden und die Gesellschaft.

Die globale EY-Organisation besteht aus den Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig und haftet nicht für das Handeln und Unterlassen der jeweils anderen Mitgliedsunternehmen. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Kunden. Weitere Informationen finden Sie auf unserer Website: www.ey.com.

Die EY-Organisation ist in der Schweiz durch die Ernst & Young AG, Basel, an zehn Standorten sowie in Liechtenstein durch die Ernst & Young AG, Vaduz, vertreten. «EY» und «wir» beziehen sich in dieser Publikation auf die Ernst & Young AG, Basel, ein Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited.

Impressum

Tax News

Elektronische Publikation in deutscher, französischer und englischer Sprache

Konzept und Realisation

Ernst & Young AG
Brand, Marketing and Communications
Postfach
8022 Zürich

Abonnemente/Adressänderungen

www.ey.com/ch/newsletter

www.ey.com/ch/tax

© 2014 Ernst & Young AG
Alle Rechte vorbehalten.

Haftungsausschluss

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht. Obwohl sie mit grösstmöglicher Sorgfalt erstellt wurde, kann sie nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Es liegt am Leser zu bestimmen, ob und inwiefern die zur Verfügung gestellte Information im konkreten Fall relevant ist. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young AG und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen. Bei jedem spezifischen Anliegen empfehlen wir den Beizug eines geeigneten Beraters.